

Acórdão: 24.399/23/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002713220-70
Impugnação: 40.010155565-65
Impugnante: M Dias Branco S.A. Indústria e Comércio de Alimentos
IE: 001930266.00-10
Proc. S. Passivo: Fabiana Leão de Melo
Origem: DF/Barbacena

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO. Constatado o recolhimento a menor do ICMS pela Autuada, decorrente da falta de estorno de créditos referentes a mercadorias deterioradas (avariadas no transporte, manuseio ou armazenagem), posteriormente, reclassificadas no que o Sujeito Passivo chamou de “varredura”, sendo descartadas ou vendidas na modalidade a granel, para uso em alimentação animal. Infração caracterizada nos termos do disposto nos arts. 32, inciso V da Lei nº 6.763/75 e 71, inciso V, do RICMS/02, aliadas com os arts. 219 e 220 do Anexo IX do RICMS/02. Corretas as exigências fiscais da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS, em períodos espaçados nos anos de 2018 a 2022, conforme relação descrita no Demonstrativo do Crédito Tributário que acompanha o Auto de Infração, decorrente da falta de estorno de créditos referentes a mercadorias deterioradas (avariadas no transporte, manuseio ou armazenagem), posteriormente, reclassificadas no que o Sujeito Passivo chamou de Varredura, para depois serem descartadas ou vendidas na modalidade a granel, para uso em alimentação animal.

Por se tratar do que é classificado como perdas anormais e mercadorias deterioradas, transformadas em sucata e vendidas a preços muito abaixo do custo, é determinado pela legislação mineira o estorno do crédito pelas entradas.

Exigiu-se, portanto, o estorno dos créditos apropriados, a Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) do valor do ICMS indevidamente mantido a crédito, conforme art. 56, inciso II da Lei Estadual nº 6.763/75 e Multa Isolada de 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado, conforme, art. 55, inciso XXVI da Lei Estadual nº 6.763/75.

Devidamente intimada, a empresa autuada apresenta tempestivamente, por meio de sua procuradora devidamente constituída, Impugnação às págs. 82/99 dos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

autos, acompanhada de documentos acostados às págs. 100/165 do Processo Tributário Administrativo – PTA, argumentando em síntese:

- alega ser pessoa jurídica de direito privado que comercializa produtos alimentícios industrializados em outros estabelecimentos da empresa, destacando que seu CNAE Principal corresponde ao comércio atacadista de pães, bolos, biscoitos e similares - 4637-1/04;

- relata que seus produtos passam por rígido controle de qualidade e cautela no transporte e manuseio, mas que é usual a ocorrência de avarias. Afirma, portanto, que os produtos inservíveis são vendidos a empresas para produção de alimentação animal, sendo tal resíduo denominado “*varredura*”, que se trata do “*próprio produto acabado produzido pela Impugnante*”, que, após as avarias, torna-se imprestável ao consumo humano;

- afirma que restará demonstrado serem indevidas as exigências fiscais por não haver encerramento da cadeia de circulação de mercadorias, pois a perda/quebra são normais da sua atividade;

- pleiteia o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração por entender haver erro na capitulação da infração imputada e no critério de quantificação;

- afirma como sendo do Fisco a informação sobre o descarte ou venda das mercadorias avariadas na modalidade a granel sustentando que, quando as mercadorias avariadas são descartadas, realiza a baixa do estoque e recolhe o imposto devido;

- informa que o Fisco não faz menção de que as saídas de “*varredura*” sofrem incidência do ICMS e isso corresponde à continuidade da cadeia de circulação, e que a falta de menção/consideração da tributação nessas saídas são pressupostos de validade do trabalho fiscal;

- concorda que a saída de sucatas/resíduos é amparada pelo diferimento do ICMS (citando capitulação legal), mas declara não ter se valido do instituto do diferimento e mais uma vez afirma que a tributação nas saídas de “*varredura*” afasta qualquer possibilidade de encerramento do ciclo econômico;

- acrescenta que o Fisco deveria considerar o ICMS destacado nas saídas de *varredura* no cálculo da autuação fiscal, pelo que pede seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração;

- no mérito, sustenta a inaplicabilidade do art. 32, inciso V da Lei nº 6.763/75 ao presente caso concreto, pois não ocorreu o encerramento da cadeia de circulação de mercadorias, diante da reclassificação dos produtos e posterior saída tributada;

- relata que todas as situações elencadas no inciso V do art. 71 do RICMS/02 são hipóteses de encerramento da cadeia de circulação/consumo;

- aduz que os produtos inservíveis para a alimentação humana são reclassificados e vendidos para consumo animal, nos termos dos arts. 219 e 220 do Anexo IX do RICMS/02;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- afirma que a venda a preços muito abaixo do custo não é suficiente para descaracterizar a ocorrência de perda normal da atividade da empresa;

- anexa Acórdão (DRT-1 nº 31909/88) e resposta a Consulta de Contribuintes (nº 14.413/2016 e nº 25.598/2022) do estado de São Paulo, bem como respostas a Consultas de Contribuintes deste estado de Minas Gerais (nº 067/2015 nº 183/2016 e nº 188/2016);

- declara novamente que a quebra/perda é inerente à atividade da Impugnante, sendo consideradas perdas normais;

- anexa mais uma resposta a Consulta de Contribuintes de Minas Gerais tratando de perdas normais no processo produtivo (nº 195/2022).

Por fim, quanto às penalidades, afirma que foram impostas em razão da mesma infração, pleiteando que a multa isolada seja cancelada, pois é aplicada sobre a base de cálculo do valor do imposto, não sobre a glosa de créditos.

Em resposta, a Fiscalização, apresenta Manifestação Fiscal às págs. 166/182 contrapondo-se aos argumentos apresentados pela Impugnante, argumentando em síntese:

- a Impugnante perdeu mercadorias prontas para revenda, e essas perdas não se deram em nenhum processo industrial. Foram perdidas em função de falhas no armazenamento, transporte e manuseio. Perdas anormais. O que ocorre com as mercadorias comercializadas pela Impugnante, e segundo suas próprias palavras, são *“avarias como quebras, transformando mercadorias próprias para consumo humano em inservíveis”*. Em outras palavras, também da Impugnante, *“Nesse processo de controle de qualidade, a empresa identifica mercadorias avariadas no transporte, manuseio e armazenagem, as quais são reclassificadas com a nomenclatura de ‘varredura’ nos controles internos da Companhia. Esse produto é descartado ou vendido na modalidade a granel para terceiros, para utilização, por exemplo, na produção de ração animal”*;

- destaca a Fiscalização ser importante observar as seguintes questões:

1 – o que se está descartando são mercadorias e não “produtos”, pois a Impugnante não é industrial;

2 – “descartadas” foi um vocábulo trazido pela Impugnante para as mercadorias inservíveis que não foram comercializadas posteriormente como “varredura”. Destaca a Fiscalização que essas mercadorias descartadas não fizeram parte da Autuação, pois durante a Auditoria verificou-se suas baixas com o estorno do crédito. Frisou-se ainda que a autuação envolve apenas as mercadorias inservíveis que não foram descartadas, mas sucateadas e comercializadas posteriormente com a denominação de “varredura”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- destaca, ainda, que ficou claro nas palavras da Impugnante que a deterioração das mercadorias avariadas no transporte, manuseio e armazenagem são aleatórias e involuntárias e, portanto, perdas anormais, não esperadas nem previsíveis;

- ante o exposto, resta claro que o caso da Impugnante se encaixa perfeitamente no conceito de perdas anormais causadas nos processos de transporte, manuseio e armazenagem. Para essas mercadorias, ocorre o encerramento da cadeia de circulação.

Quanto à nulidade suscitada, a Fiscalização destaca que a Impugnante descumpriu a legislação do estado de Minas Gerais quando deixou de estornar os créditos pelas entradas e, além disso, deu saída a sucata, que deveria ocorrer com diferimento, transferindo crédito de ICMS aos adquirentes. O diferimento na saída das mercadorias deterioradas e transformadas em “varredura” não é uma escolha para a Impugnante. Ressalta que o estado de Minas Gerais não pode assumir o ônus pela oferta de crédito feita de forma equivocada pela Impugnante e abater esse crédito do trabalho fiscal, sob pena de descumprimento do dever legal e prejuízo ao Erário. Esse ônus deve ser da Impugnante.

Nesse contexto, a Fiscalização expõe que a Impugnante se creditou do valor de R\$ 313.651,17 (trezentos e treze mil, seiscentos e cinquenta e um reais e dezessete centavos), referente a mercadorias que se deterioraram, e se debitou do valor de R\$ 10.656,34 (dez mil reais, seiscentos e cinquenta e seis reais e trinta e quatro centavos.) pelas saídas das mesmas mercadorias deterioradas, tratando-se de significativa diferença, de forma que o estado de Minas Gerais é quem, até o momento, está pagando pelo descumprimento das obrigações tributárias da Impugnante.

No mérito, a Fiscalização ressalta que os arts. 219 e 220 do Anexo IX do mesmo RICMS/02 e o art. 32 da Lei Estadual nº 6.763/75, formam a base legal e tornam clara e objetiva a imputação de responsabilidade à Impugnante pelo descumprimento das obrigações exigidas pelo trabalho fiscal. Destaca que não se trata de venda a preços muito abaixo do custo, mas de descumprimento da legislação tributária mineira.

O Acórdão (DRT-1 nº 31909/88) e resposta a Consulta de Contribuintes (nº 14.413/2016 e nº 25.598/2022) do estado de São Paulo, como é óbvio, tratam da legislação daquele estado, e tratam de perdas em processos produtivos. A Impugnante não produz. É comércio atacadista.

As respostas às Consultas de Contribuinte nº 067/2015, nº 183/2016 e nº 188/2016 deixam claro tratarem de produto, subproduto, elementos da indústria, não do comércio. Mais uma vez, entra aqui o instituto de perdas normais e anormais. A cadeia de circulação dos alimentos produzidos para consumo humano se encerrou com a deterioração. A Impugnante, colocando-se equivocadamente na posição de indústria, insere a “varredura” na condição de subproduto, e assim o tratou nas suas operações. As perdas anormais são objeto de cumprimento das obrigações tributárias contidas no inciso V do art. 71 do Decreto Estadual nº 43.080/02.

Sustenta a Fiscalização que a Impugnante, ao dizer que “varredura” não se enquadraria no conceito de subproduto, e sim de resíduos do produto acabado e que,

por se tornarem inservíveis, são vendidos para finalidade diversa da original, concorda implicitamente com as alegações do trabalho fiscal e dessa manifestação.

Quanto às penalidades, destaca a Fiscalização que a Multa de Revalidação, devida pelo recolhimento a menor de ICMS, obrigação principal, é a capitulada no art. 56, inciso II da Lei Estadual nº 6.763/75. A Multa Isolada, devida pela apropriação de crédito em desacordo com a legislação tributária, obrigação acessória, é a capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma Lei Estadual nº 6.763/75.

DECISÃO

Da Preliminar

Quanto à prefacial arguida de nulidade do Auto de Infração, necessária à sua rejeição, tendo em vista que o Auto de Infração contém, em relação à empresa atuada, todos os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações, tendo sido apresentada pela Fiscalização toda a motivação e informações necessárias para a correta identificação dos fatos e sua subsunção à legislação infringida, inclusive por meio de Relatório Circunstanciado anexo ao Auto de Infração que detalha as motivações do ilícito tributário.

Tais requisitos encontram-se no art. 142 do CTN e art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, a saber:

Código Tributário Nacional

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

RPTA

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

- I - número de identificação;
- II - data e local do processamento;
- III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;
- IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;
- V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - em se tratando de crédito tributário contencioso em PTA em meio físico, a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação.

Parágrafo único. Portaria da Subsecretaria da Receita Estadual estabelecerá as hipóteses de infringência à legislação tributária estadual em relação às quais o sócio-gerente ou administrador figurará como coobrigado no lançamento efetuado pelo Fisco ou na formalização de Termo de Autodenúncia.

As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Induvidoso que a empresa Autuada compreendeu a acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação. Porquanto, a Impugnante compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, não se vislumbrando assim nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa, pelo que, rejeita-se a preliminar arguida.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação de que a Autuada efetuou o recolhimento a menor de ICMS, em períodos espaçados nos anos de 2018 a 2022, conforme relação descrita no Demonstrativo do Crédito Tributário que acompanha o Auto de Infração, decorrente da falta de estorno de créditos referentes a mercadorias deterioradas (avariadas no transporte, manuseio ou armazenagem), posteriormente reclassificadas no que o Sujeito Passivo chamou de Varredura, para depois serem descartadas ou vendidas na modalidade a granel, para uso em alimentação animal.

Por se tratar do que é classificado como perdas anormais e mercadorias deterioradas, transformadas em sucata e vendidas a preços muito abaixo do custo, é determinado pela legislação mineira o estorno do crédito pelas entradas.

Exigiu-se, portanto, o estorno dos créditos apropriados, a Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) do valor do ICMS indevidamente mantido a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

crédito, conforme Lei Estadual nº 6.763/75, art. 56, inciso II e Multa Isolada de 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado, conforme Lei Estadual nº 6.763/75, art. 55, inciso XXVI.

A princípio, cabe frisar que o conceito de perdas normais fora interpretado de forma equivocada pela Impugnante, uma vez que a definição de perda decorrente do processo produtivo decorre, pela prática ou pelo empirismo, da estimativa de um percentual de perdas relativamente constante, aceitável e contabilizável.

Já as perdas decorrentes de manuseio, transporte e armazenamento não têm as mesmas características, visto que são aleatórias e involuntárias, caso este previsto no art. 32 da Lei Estadual nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei nº 6.763/1975

Art. 32. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

(...)

V - vier a ser objeto de perecimento, deterioração, inutilização, extravio, furto, roubo ou perda, por qualquer motivo, da mesma mercadoria ou bem, ou de outra dela resultante, dentro do mesmo período em que se verificar o fato, ou no prazo de 30 (trinta) dias, em se tratando de calamidade pública, contado de sua declaração oficial.

Ademais, as mercadorias deterioradas se tornam imprestáveis ao fim para que foram produzidas, no presente caso se trata do consumo humano e, aqui se tornaram uma nova espécie, a varredura, que é vendida para empresas de produção de ração animal.

Dessa forma, a cadeia de circulação dos alimentos comercializados para o consumo humano se encerrou com a deterioração destes. Em face disso, cabe perfeitamente portanto a aplicação do art. 32, inciso V da Lei nº 6.763/75 e art. 71, inciso V, do RICMS/02, c/c com os arts. 219 e 220 do Anexo IX do RICMS/02:

RICMS/02

Art. 219. Considera-se:

I - sucata, apara, resíduo ou fragmento, a mercadoria, ou parcela desta, que não se preste para a mesma finalidade para a qual foi produzida, assim como: papel usado, ferro velho, cacos de vidro, fragmentos e resíduos de plástico, de tecido e de outras mercadorias;

II - enquadrada no inciso anterior, a mercadoria conceituada como objeto usado nos termos do item 11 da Parte 1 do Anexo IV, quando destinada à utilização, como matéria-prima ou material secundário, em estabelecimento industrial.

Art. 220. Para o efeito da definição contida no artigo anterior, é irrelevante:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - que a parcela de mercadoria possa ser comercializada em unidade distinta;

II - que a mercadoria, ou sua parcela, conserve a mesma natureza de quando originariamente produzida.

Em face do exposto, cabe ressaltar que a Impugnante se trata de um estabelecimento que exerce as suas atividades exclusivamente em âmbito comercial atacadista de pães, bolos, biscoitos e similares, não se tratando, portanto, de empresa industrial, das quais decorrem as perdas previsíveis inerentes ao processo de fabricação.

As respostas às Consultas de Contribuinte nº 067/2015, nº 183/2016 e nº 188/2016 deixam claro tratarem de produto, subproduto, elementos da indústria, e não do comércio, como no caso em comento. Nesse contexto, a cadeia de circulação dos alimentos produzidos para consumo humano se encerrou com a deterioração do produto para o seu fim original.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55 da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS.
APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA
DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A.
APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES.
JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55 da mencionada lei.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Fabiana Leão de Melo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Alexandre Périssé de Abreu e Juliana de Mesquita Penha.

Sala das Sessões, 23 de março de 2023.

Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich
Relator

Geraldo da Silva Datas
Presidente / Revisor

IM/D